

Geschäftsverzeichnism. 2705, 2744 und 2752
Urteil Nr. 146/2004 vom 15. September 2004

URTEIL

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung von Artikel 8 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen, erhoben von der VoG FEBEM und anderen, von der Missil Petroleum AG und anderen und von der VoG Verbond der Ondernemingen voor recuperatie van ferro- en non-ferrometalen und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

*

* *

I. *Gegenstand der Klagen und Verfahren*

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 26. Mai, am 27. und am 30. Juni 2003 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 27. Mai, am 30. Juni und am 1. Juli 2003 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 8 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2002, zweite Ausgabe):

- die VoG FEBEM, mit Vereinigungssitz in 1930 Zaventem, Leuvensesteenweg 613, die Biffa Treatment AG, mit Gesellschaftssitz in 1040 Brüssel, Robert Schumanplein 6/5, die C.E.T.B. AG, mit Gesellschaftssitz in 7141 Carnières, chaussée Brunehaut 401, die Depovan AG, mit Gesellschaftssitz in 8800 Roeselare, Moorseelesteenweg 32, die Machiels AG, mit Gesellschaftssitz in 3590 Diepenbeek, Kapelstraat 17, die Remo-Milieubeheer AG, mit Gesellschaftssitz in 3590 Diepenbeek, Kapelstraat 17, die Oostvlaams Milieubeheer AG, mit Gesellschaftssitz in 9042 Sint-Kruis-Winkel, J. Kennedylaan 50, die Propreté assainissement gestion de l'environnement AG, mit Gesellschaftssitz in 6041 Gosselies, rue Jean Mermoz 1, die SGS EWACS AG, mit Gesellschaftssitz in 9120 Melsele, Keetberglaan 4, Haven 1091, die Sita Noord AG, mit Gesellschaftssitz in 2340 Beerse, Lilsedijk 19, die Stevan AG, mit Gesellschaftssitz in 8860 Lendeledede, Heulsestraat 87, die Transvanheede AG, mit Gesellschaftssitz in 8940 Wervik, Dullaardstraat 4, die Van Gansewinkel Conteneurs Transport Wallonie AG, mit Gesellschaftssitz in 7180 Seneffe, rue de Manage 59-61, die Van Gansewinkel Chemie AG, mit Gesellschaftssitz in 2400 Mol, Berkebossenlaan 9, und die Van Gansewinkel Containertransport Vlaanderen AG, mit Gesellschaftssitz in 2400 Mol, Berkebossenlaan 7;

- die Missil Petroleum AG, mit Gesellschaftssitz in 5660 Couvin, Chantier de la Gare, die Société couvinoise des carburants GmbH, mit Gesellschaftssitz in 5660 Couvin, rue de la Ville 16, und die Pima GmbH, mit Gesellschaftssitz in 5032 Mazy, chaussée de Nivelles 2;

- die VoG Verbond der Ondernemingen voor recuperatie van ferro- en non-ferrometalen, mit Vereinigungssitz in 1000 Brüssel, Komedianteenstraat 16/22, die Casier Recycling AG, mit Gesellschaftssitz in 8540 Deerlijk, St. Elooistraat 2, die Cometsambre AG, mit Gesellschaftssitz in 6200 Châtelet, Rivage du Boubier 25, die Galloo AG, mit Gesellschaftssitz in 8930 Menen, Wervikstraat 320, die Van Heyghen Recycling AG, mit Gesellschaftssitz in 9000 Gent, Scheepzatestraat 9, und die Retra AG, mit Gesellschaftssitz in 9000 Gent, Scheepzatestraat 5.

Diese unter den Nummern 2705, 2744 und 2752 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

Schriftsätze wurden vom Ministerrat und von der Flämischen Regierung eingereicht; Erwiderungsschriftsätze wurden von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2705 und von den klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2752 eingereicht, und ein Gegenerwiderungsschriftsatz wurde vom Ministerrat eingereicht.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 4. Mai 2004

- erschienen
- RA B. Martens und RA in M. Schurmans *loco* RA G. Van Calster, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2705,
- RA F. T'Kint, beim Kassationshof zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2744,
- RA D. Van Heuven, in Kortrijk zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2752,
- RA H. Symoens, in Brüssel zugelassen, für die Flämische Regierung,
- G. Dekelver und B. Druart, Generalauditoren der Finanzen, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter E. De Groot und J.-P. Moerman Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden eingehalten.

II. *In rechtlicher Beziehung*

- A -

Rechtssache Nr. 2705

A.1.1. In der Rechtssache Nr. 2705 sind die zweite bis fünfzehnte klagende Partei Unternehmen zur Abfallaufbereitung und zum Sammeln von Abfällen, die in einer bestimmten Region anfallen und in einer anderen Region aufbereitet werden, so daß sie in dieser Eigenschaft regionale Abfallabgaben zahlen müssen. Die erste klagende Partei in dieser Rechtssache ist ein Berufsverband, in dem die in der Abfallwirtschaft, wie Abfallaufbereitung und -entsorgung, tätigen Unternehmen zusammengeschlossen sind. Sie führen an, als Zahlungspflichtige der Umweltabgaben einen unmittelbaren Nachteil durch Artikel 8 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen (nachstehend « das Gesetz vom 24. Dezember 2002 ») zu erleiden, da infolge dieses Artikels die regionalen Steuern nicht mehr als Berufsaufwendungen abzugsfähig seien, so daß sie ein direktes und persönliches Interesse an der Nichtigerklärung dieser Bestimmung besäßen. Sie führen an, die Nichtabzugsfähigkeit der Abfallabgaben habe für die Unternehmen der Abfallaufbereitung eine Erhöhung der Abfallabgaben um etwa 50 Prozent zur Folge, und sie veranschlagten die Auswirkungen der angefochtenen Maßnahme auf etwa 20.000.000 Euro.

Die erste klagende Partei führt an, ihr Vereinigungszweck, der sich vom allgemeinen Interesse unterscheidet, werde durch die angefochtene Bestimmung beeinträchtigt, da diese Maßnahme durch ihre Auswirkungen eine Störung des Marktes mit sich bringen werde, die Diskriminierung zwischen privaten und öffentlichen Aufbereitungsunternehmen verstärken und der Abfallpolitik schaden werde. Sie verteidige nicht nur die Interessen

ihrer Mitglieder, sondern sämtlicher Unternehmen, die auf dem Sektor der Entsorgung und Aufbereitung von Abfällen tätig seien, so daß sie ein Interesse an der Anfechtung von Bestimmungen habe, die sich nachteilig auf diese Unternehmen auswirken könnten.

A.1.2. Der Ministerrat leitet aus der Klageschrift ab, daß die Nichtigkeitsklage nur gegen Artikel 8 Nr. 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 gerichtet sei, da gegen die anderen Bestimmungen keine Beschwerden angeführt würden und die klagenden Parteien ebenfalls kein Interesse an deren Nichtigserklärung hätten. Der Ministerrat erläutert anschließend den gesetzlichen Rahmen der angefochtenen Bestimmung und zitiert ausführlich aus den relevanten Vorarbeiten.

A.2.1. In einem ersten Klagegrund führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung an, da Artikel 8 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 nur die eigentlichen regionalen Steuern, Abgaben und Gebühren von der Abzugsfähigkeit als Berufsaufwendungen ausschließe, während die Steuern der Provinzen und Gemeinden abzugsfähig blieben, ohne daß hierfür irgendeine objektive und vernünftige Rechtfertigung erteilt werde. Sie erklären, daß Steuern grundsätzlich gemäß Artikel 49 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) als Berufsaufwendungen abzugsfähig seien und es diesbezüglich keinen Unterschied zwischen einerseits Regionalsteuern und andererseits Steuern der Provinzen und Gemeinden gebe. Sie sind der Auffassung, die diesbezüglich von der Regierung erteilte Rechtfertigung, nämlich die großen Unterschiede zwischen den Abgaben und Gebühren auf lokaler Ebene, sei nicht überzeugend, da auch zwischen den eigentlichen regionalen Steuern große Unterschiede bestehen könnten. Ebenso könne der Grundsatz der « Haushaltsneutralität » den Unterschied nicht rechtfertigen, da dieser Grundsatz nicht gefährdet werde, wenn die Steuern der Provinzen und Gemeinden nicht abzugsfähig würden, denn nicht die Föderalbehörde, sondern vielmehr die Regionen seien für die Finanzen der Provinzen und Gemeinden verantwortlich. Sie verweisen darauf, daß nur die Föderalbehörde befugt sei, die Körperschaftsteuer festzulegen, und daß die Regionen diesbezüglich keinerlei Befugnisse besäßen.

A.2.2. Nach Darlegung des Ministerrates sei der erste Klagegrund unbegründet und bezwecke der Gleichheitsgrundsatz nicht, eine gleiche Behandlung von Steuern, Abgaben und Gebühren zu gewährleisten. Die klagenden Parteien gingen zu Unrecht von dem Prinzip aus, daß alle Steuern als Berufsaufwendungen abzugsfähig seien. Artikel 198 des EStGB 1992 enthalte nicht nur eine Reihe von Ausnahmen, so daß dieser Grundsatz nicht universell anwendbar sei, sondern Artikel 49 des EStGB 1992 verhindere darüber hinaus nicht, daß es Kosten gebe, die zwar aus wirtschaftlichem Gesichtspunkt Berufsaufwendungen seien, steuerlich jedoch nicht als solche angesehen werden könnten.

Nach Darlegung des Ministerrates führten die klagenden Parteien nicht an, welche Kategorien von Steuerpflichtigen ungleich behandelt würden. Alle Gesellschaften, die in einer bestimmten Region niedergelassen seien, unterlägen nämlich den dort geltenden regionalen Steuern, ebenso wie die Gesellschaften, die in einer bestimmten Gemeinde oder Provinz niedergelassen seien, den dort geltenden lokalen Steuern unterlägen. Der Unterschied, der diesbezüglich zwischen den verschiedenen Regionen, Gemeinden und Provinzen bestehen könne, ergebe sich nicht aus der angefochtenen Bestimmung, sondern aus dem Staatsaufbau.

Der Ministerrat ficht ebenfalls die Auslegung der unterschiedlichen Beschaffenheit des Steuerwesens der Gemeinden und Provinzen durch die klagenden Parteien an. Die Unterschiede zwischen den lokalen Steuern seien nicht der Grund, warum diese Steuern nicht von der abgeänderten Abzugsregelung betroffen seien, sondern vielmehr der Umstand, daß das regionale Steuerwesen eher auf die Verwirklichung bestimmter Ziele ausgerichtet sei als die Steuern der Gemeinden oder Provinzen, die verschiedenartig seien.

A.2.3. Die klagenden Parteien führen in ihrem Erwidierungsschriftsatz an, es bestehe tatsächlich ein Postulat, wonach Steuern grundsätzlich abzugsfähig seien, und sie verweisen hierzu auf ein Urteil des Kassationshofes vom 17. März 1964.

Sie erklären, das Argument des Ministerrates bezüglich des Staatsaufbaus nicht annehmen zu können, weil der Umstand, daß Steuern von verschiedenen Obrigkeiten ausgingen, kein Grund sei, die einen aus der auf föderaler Ebene vorgesehenen Abzugsfähigkeit auszuschließen und die anderen nicht. Darüber hinaus leiten sie aus den Vorarbeiten ab, daß nicht der Staatsaufbau, sondern vielmehr die Art der Steuer das Unterscheidungskriterium zu sein scheine, da die Föderalbehörde die regulierenden Abgaben offensichtlich unterstützen wolle. Sie führen an, daß sowohl regionale Steuern als auch Steuern der Provinzen und Gemeinden regulierender oder finanzierender Art sein könnten, und führen diesbezüglich verschiedene Beispiele an. Obwohl aus der *ratio legis* der angefochtenen

Maßnahme hervorgehe, daß finanzierende Abgaben nicht von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen werden dürften, stellten sie fest, daß regionale Steuern dennoch in den Anwendungsbereich der Maßnahme fielen, während Steuern der Provinzen und Gemeinden, die verschiedenartig seien und bisweilen regulierend oder finanzierend seien, nicht von der Abzugsfähigkeit als Berufsaufwendungen ausgeschlossen würden. Sie behaupten, nicht verstehen zu können, warum eine regionale Abfallabgabe nicht als Berufsaufwendungen abzugsfähig sei, die Zuschlagshundertstel der Gemeinde auf diese Abfallabgabe hingegen wohl.

Sie schlußfolgern, daß der Unterschied zwischen beiden Steuern nicht objektiv und vernünftig gerechtfertigt sei.

A.3.1. In einem zweiten Klagegrund führen sie einen Verstoß gegen Artikel 170 § 2 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 2 des Gesetzes vom 23. Januar 1989 bezüglich der in Artikel 110 §§ 1 und 2 der Verfassung (nunmehr Artikel 170) genannten Steuerkompetenz in Verbindung mit Artikel 6 § 1 II des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen an, da Artikel 8 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zwischen einerseits den eigentlichen regionalen Steuern und andererseits den Steuern im nicht eigentlichen Sinne unterscheidet. Da der föderale Gesetzgeber erkläre, durch die Nichtabzugsfähigkeit der ersten Kategorie von Steuern die Wirkung dieser Abgaben verstärken zu wollen, mische er sich nach Auffassung der klagenden Parteien zu Unrecht in die Umweltpolitik ein, die ein regionaler Sachbereich sei. Die angefochtene Maßnahme habe außerdem zur Folge, daß die regionalen Steuerpflichtigen höher belastet würden, so daß die Schuldner von Abfallabgaben, für die aufgrund von Artikel 6 § 1 II des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen ausschließlich die Regionen zuständig seien, durch ein Eingreifen des föderalen Gesetzgebers mehr Steuern zahlen müßten. Sie verweisen darauf, daß gemäß Artikel 2 des Gesetzes vom 23. Januar 1989 der Staat und die Gemeinschaften dennoch nicht befugt seien, Steuern auf die in Artikel 6 § 1 II Absatz 1 vorgesehenen Sachbereiche Wasser und Abfall zu erheben. Sie schlußfolgern, daß die angefochtene Maßnahme gegen die Regeln der Zuständigkeitsverteilung verstoße.

A.3.2. Der Ministerrat ficht an, daß der föderale Gesetzgeber seine Zuständigkeit überschritten habe, da die Erhebung der Körperschaftsteuer ein föderaler Sachbereich sei. Es sei nämlich deutlich zu unterscheiden zwischen der Einführung einer Steuer auf einen bestimmten regionalen Sachbereich und der Festlegung der Nicht-Abzugsfähigkeit einer Steuer als Berufsaufwendungen bei der Bestimmung der Erhebungsgrundlage einer föderalen Steuer. Artikel 8 Nr. 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 führe keine neue Steuern auf die Sachbereiche Wasser und Abfall ein, so daß die autonomen Steuerbestimmungen der Regionen nicht verletzt würden. Nach Darlegung des Ministerrates werde lediglich ein rein föderales Steuergesetz angepaßt, wobei die besteuerebare Grundlage für die Erhebung der Körperschaftsteuer im einzelnen beschrieben werde. Durch die angefochtene Bestimmung werde hingegen deutlicher unterschieden zwischen den Zuständigkeiten der Föderal- und der Regionalbehörde.

A.3.3. Die klagenden Parteien fechten an, daß die föderale Maßnahme keine Auswirkungen hätte, und verweisen diesbezüglich auf die Ausgleichsmaßnahmen, die die Flämische Region derzeit für den Textilsektor und die Wäschereien ausarbeite. Sie sind der Auffassung, die Föderalbehörde greife mit einem sogenannten rein föderalen Steuergesetz in die wirtschaftliche Tragweite oder Auswirkung der Umweltabgabe ein, obwohl diese eine ausschließliche Zuständigkeit der Regionen sei. Es sei zumindest festzustellen, daß die föderale Maßnahme es den Regionen in übertriebenem Maße erschwere, denn nach Berechnungen der klagenden Parteien koste die Aufhebung der Abzugsfähigkeit der Regionalsteuern die flämischen Unternehmen 87,3 Millionen Euro, da 90 Prozent der Abgaben durch die Flämische Region erhoben würden, während die Umweltgesetzgebung in Brüssel und Wallonien viel weniger streng sei. Dies bedeute, daß die Flämische Region besondere Anstrengungen unternehmen und sogar hohe Ausgleichsmaßnahmen ergreifen müsse, was sowohl für die klagenden Parteien als auch für die Flämische Region unhaltbar sei.

A.4.1. In einem dritten Klagegrund wird ein Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung, in Verbindung mit dem Sondergesetz vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen angeführt.

In einem ersten Teil führen die klagenden Parteien an, daß Artikel 8 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der regionalen Steuern als Berufsaufwendungen zu Unrecht zwischen den eigentlichen und den nicht eigentlichen Regionalsteuern unterscheidet, da seit den Lambermont-Abkommen und dem Sondergesetz vom 13. Juli 2001 die Steuerbefugnisse der Regionen erweitert worden seien, so daß die sogenannten Regionalsteuern « im nicht eigentlichen Sinne » den eigentlichen Regionalsteuern gleichgestellt würden. Da die Regionen diesbezüglich grundsätzlich ausschließlich zuständig seien für den Steuersatz, die Erhebungsgrundlage und

die Befreiungen und auch den vollständigen Ertrag dieser Regionalsteuern erhielten, könne nach Auffassung der klagenden Parteien nicht mehr zwischen eigentlichen und nicht eigentlichen Regionalsteuern unterschieden werden. Da die angefochtene Bestimmung bezüglich der Abzugsfähigkeit dennoch weiterhin diesen Unterschied mache, verstoße sie nach Auffassung der klagenden Parteien gegen das Sondergesetz vom 13. Juli 2001. Dennoch habe der Unterschied zwischen beiden Arten von Regionalsteuern lediglich eine historische Bedeutung und könne er als solcher nicht die angeprangerte Ungleichheit rechtfertigen. Ebenso biete der Grundsatz der Haushaltsneutralität keine ausreichende Rechtfertigung, da die Regionen sowohl bei den eigentlichen als auch bei den nicht eigentlichen Steuern den vollständigen Ertrag einzögen und autonom den Steuersatz, die Erhebungsgrundlage und die Befreiungen festlegen könnten. Das Argument der regulierenden Wirkung der eigentlichen Regionalsteuern könne ebenfalls nicht angenommen werden, da auch die nicht eigentlichen Regionalsteuern regulierender Art sein könnten, wie beispielsweise die Steuern auf Spiele und Wetten. Nach Darlegung der klagenden Parteien werde somit auf unbegründete Weise zwischen den eigentlichen und den nicht eigentlichen Regionalsteuern unterschieden.

In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien an, daß bezüglich der Abzugsfähigkeit als Berufsaufwendungen ein ungerechtfertigter Unterschied gemacht werde zwischen der Umweltsteuer, die eine föderale Steuer sei, und der Umweltabgabe, die eine Regionalsteuer sei. Nach Auffassung der klagenden Parteien entspreche die föderale Umweltsteuer nämlich vollständig der Definition einer regulierenden Steuer, während die Abwasserabgabe und die Abfallabgaben keineswegs rein regulierende Umweltabgaben, sondern ebenfalls finanzierende Abgaben seien, denn beide Abgaben speisten den MINA-Fonds (Fonds für Prävention und Sanierung in bezug auf Umwelt und Natur). Das Argument der regulierenden Wirkung der Umweltabgaben, das während der Vorarbeiten zur Rechtfertigung des Ausschlusses der regionalen Umweltabgabe von der Abzugsfähigkeit als Berufsaufwendungen angeführt worden sei, sei folglich nach Auffassung der klagenden Parteien nicht sachdienlich.

A.4.2. Nach Darlegung des Ministerrates bestehe weiterhin ein deutlicher Unterschied zwischen den eigentlichen Regionalsteuern, die mit der materiellen Zuständigkeit der Regionen verbunden seien, und den nicht eigentlichen Steuern, die ungeachtet der weitreichenden Befugnis der Regionen weiterhin föderale Steuern seien. Nach Darlegung des Ministerrates könne aufgrund der unterschiedlichen Beschaffenheit beider Arten von Steuern nicht davon ausgegangen werden, daß für sie die gleichen Regeln gelten müßten. Die angefochtene Bestimmung verstärke nach Auffassung des Ministerrates eher die Autonomie der eigentlichen Regionalsteuern, da sich nun deutlich erweise, daß die Festlegung der föderalen Körperschaftsteuer unabhängig von der eigentlichen Regionalsteuer erfolge.

In bezug auf den zweiten Teil erklärt der Ministerrat, er könne nicht einsehen, auf welche föderalen Umweltsteuern die klagenden Parteien sich bezögen. Der Ministerrat hebt jedoch hervor, daß die Regeln der Regionalsteuern zum Zuständigkeitsbereich einer anderen Obrigkeit gehörten, so daß die Föderalbehörde sie bei der Festlegung des föderalen Systems nicht berücksichtigen müsse.

A.4.3. Nach Auffassung der klagenden Parteien sei die Behauptung des Ministerrates, die nicht eigentlichen Regionalsteuern seien weiterhin föderale Steuern, falsch. Ebenso könne der Umstand, daß die Föderalbehörde bei der Annahme des Sondergesetzes einbezogen sei, nicht als ein sachdienliches Unterscheidungskriterium angesehen werden, um die nicht eigentlichen Steuern weiterhin abzugsfähig zu lassen und die eigentlichen Regionalsteuern aus der Abzugsfähigkeit auszuschließen, da in beiden Arten von Steuern die Regionen ausschließlich befugt seien, den Steuersatz, die Erhebungsgrundlage und die Befreiungen festzulegen. Darüber hinaus erhielten sie den vollständigen Ertrag beider Arten von Steuern.

A.5.1. In einem vierten Klagegrund wird ein Verstoß gegen Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen sowie gegen Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit deren Artikel 143 § 1 angeführt, da nach Darlegung der klagenden Parteien durch die angefochtene Bestimmung die Kosten einer allgemeinen Senkung der Körperschaftsteuer auf bestimmte Gesellschaften mit Betriebsitz in der Flämischen Region, die der flämischen Umweltabgabe unterlägen, abgewälzt würden.

Die klagenden Parteien sind der Auffassung, daß die angefochtene Bestimmung über die Nichtabzugsfähigkeit der eigentlichen Regionalsteuern den freien Verkehr zwischen den Teilgebieten behindern und beeinflussen werde, und hierbei stützen sie sich auf die Rechtsprechung des Hofes. Da die Flämische Region mehr als andere Regionen ihre Steuerautonomie in dieser Hinsicht genutzt habe und die Steuern in dieser Region viel höher seien als in den anderen Regionen, habe die angefochtene Maßnahme zur Folge, daß eine föderale Maßnahme hauptsächlich eine Region belaste, und insbesondere einige Unternehmenssektoren, die bereits eine hohe Umweltabgabe zahlten.

Hierdurch werde nach Darlegung der klagenden Parteien die regionale Umweltpolitik gestört und die Steuerautonomie der Regionen verletzt, so daß gegen die föderale Loyalität, so wie sie in Artikel 143 § 1 der Verfassung vorgeschrieben sei, und gegen das Recht auf gleichen Schutz der Wirtschafts- und Währungsunion gemäß den Artikeln 10 und 11 der Verfassung verstoßen werde.

A.5.2. Nach Darlegung des Ministerrates ergebe sich die Feststellung, daß *de facto* hauptsächlich Gesellschaften mit Betriebssitz in der Flämischen Region betroffen seien, nicht unmittelbar aus der angefochtenen Bestimmung, da diese die Autonomie der Regionen zur Regelung ihrer eigentlichen Regionalsteuern nicht beeinträchtige. Der Ministerrat führt an, die Föderalbehörde könne nicht in die zwischen den Regionen bestehenden Unterschiede in den Regionalsteuern eingreifen und für sie bestehe ebenfalls keine Verpflichtung, im Falle einer Wettbewerbsverzerrung, die ihren Ursprung in der regionalen Steuerregelung finde, tätig zu werden. Der Ministerrat fügt hinzu, daß die Abschaffung der Abzugsfähigkeit als Berufsaufwendungen nur eine begrenzte Wirkung habe, denn einerseits könne der Betrag nur vom Betriebsgewinn abgezogen werden, und andererseits werde dieser Abzug in der Regel erst im darauffolgenden Kalenderjahr wirksam.

A.5.3. Nach Darlegung der klagenden Parteien stehe der Standpunkt des Ministerrates in direktem Widerspruch zum Grundsatz der Wirtschafts- und Währungsunion sowie zum Grundsatz der föderalen Loyalität. Sie fechten außerdem an, daß die Abschaffung der Abzugsfähigkeit nur eine begrenzte Wirkung haben würde, und untermauern dies mit Zahlen, die im Flämischen Parlament angeführt worden seien. Ihres Erachtens stehe fest, daß die angefochtene Maßnahme eine ernsthafte Wettbewerbsverzerrung zwischen den Regionen herbeiführe und die föderale Loyalität verletze.

A.6.1. In einem fünften Klagegrund führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz an, da die Senkung der Körperschaftsteuer, die allen Gesellschaften zugute komme, nur von einer sehr begrenzten Gruppe von Unternehmen getragen werde, nämlich den Unternehmen, die der föderalen Körperschaftsteuer unterlägen und gleichzeitig zur Zahlung der regionalen Umweltafgabe verpflichtet seien. Sie führen an, daß die abfallverarbeitenden Betriebe in doppelter Weise durch die angefochtene Maßnahme belastet würden, denn einerseits könnten sie auf föderaler Ebene die Abfallabgaben nicht mehr als Berufsaufwendungen abziehen, mit der Folge, daß die Erhebungsgrundlage der Körperschaftsteuer sich erhöhe und die Steuer drastisch zunehme. Andererseits müßten sie auf regionaler Ebene die Abfallabgabe zahlen. Sie rechnen vor, daß die zur Steuer der Abfallabgabe verpflichteten Unternehmen somit 100 Prozent regionale Steuern, 33,99 Prozent föderale Steuern sowie die Gewinneinbußen tragen müßten, was insgesamt 151,49 Prozent ergebe. Sie befürchteten, daß die angefochtene Maßnahme die Wettbewerbsfähigkeit der abfallverarbeitenden Unternehmen übersteigen werde und daß sie nicht mehr mit den Interkommunalen der Abfallwirtschaft konkurrieren könnten, die von der Körperschaftsteuer, von der Mehrwertsteuer, von der Verkehrssteuer, von den Akzisen auf Dieselöl, von den lokalen Steuern und von der Eurovignette befreit seien.

A.6.2. Nach Darlegung des Ministerrates ergebe sich die im fünften Klagegrund angeprangerte ungleiche Behandlung nicht aus der angefochtenen Bestimmung, sondern aus dem regionalen Steuersystem. Wenn eine regionale Steuer bestimmte Gesellschaften härter treffe als andere, bestehe für die Föderalbehörde keine Verpflichtung, diese ungleiche Behandlung abzuschaffen.

A.6.3. Die klagenden Parteien heben hervor, aus der Rechtsprechung des Hofes sei abzuleiten, daß der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Rahmen der Zuständigkeitsverteilung zwischen dem Föderalstaat und den Regionen eine bedeutende Rolle spiele und daß keine Behörde bei der Ausführung der ihr anvertrauten Politik so weitreichende Maßnahmen ergreifen dürfe, daß es einer anderen Behörde übermäßig erschwert würde, eine ihr anvertraute Politik auszuführen. Sie verweisen darauf, daß keinerlei Absprache zwischen der Föderalbehörde und den Regionen stattgefunden habe. Ferner verweisen sie auf die Ausgleichsmaßnahmen, zu denen die Flämische Region verpflichtet sei. Sie schlußfolgern daraus, daß die Verteidigung der Föderalbehörde sehr schwach sei, und daß es ihre Pflicht sei, die empfindliche belgische Staatsstruktur nicht zu destabilisieren.

Rechtssache Nr. 2744

A.7. Die klagenden Parteien seien kleine oder mittlere Unternehmen, die entweder selbst eine oder mehrere Tankstellen betrieben oder deren Eigentümer seien. Aufgrund des wallonischen Dekrets vom 19. November 1998 zur Einführung einer Steuer auf Automaten in der Wallonischen Region zahlten sie jedes Jahr eine erhebliche Steuer an die Wallonische Region. Sie führen an, daß diese Regionalsteuer auf Automaten bis zur Annahme der angefochtenen

Bestimmung für sie vollständig neutral gewesen sei, da sie diese als Berufsaufwendungen von ihren steuerbaren jährlichen Gewinnen in der Körperschaftsteuer hätten abziehen können. Indem Artikel 8 Nr. 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 die Abzugsfähigkeit abschaffe, würden ihre Gewinne sich verringern und würden sie Verluste erleiden. Daraus ergebe sich nach Darlegung der klagenden Parteien, daß sie ein aktuelles Interesse an ihrer Nichtigkeitsklage hätten.

A.8.1. In einem ersten Klagegrund führen sie einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da die angefochtene Bestimmung nur auf juristische Personen und nicht auf natürliche Personen anwendbar sei. Da das wallonische Dekret vom 19. November 1998 für jeden Eigentümer einer Tankstelle mit völlig automatisierten Selbstbedienungszapfsäulen gelte, ungeachtet dessen, ob es sich um eine natürliche Person oder um eine juristische Person handele, und ungeachtet der Größe des Unternehmens, wobei die Steuer aufgrund der Anzahl « Zapfpistolen » oder « Uhren » festgelegt werde, führe die angefochtene Bestimmung zu einer Diskriminierung, weil die juristischen Personen als Eigentümer die Regionalsteuern auf Automaten nicht mehr von ihren steuerbaren Berufseinkünften abziehen könnten, während natürliche Personen als Eigentümer vergleichbarer Tankstellen dies weiterhin tun könnten. Nach Darlegung der klagenden Parteien bestehe kein ausreichend objektiver Unterschied zwischen den verschiedenen Marktteilnehmern auf der Grundlage der bloßen Beschaffenheit der Person, was insbesondere durch den Fall der dritten klagenden Partei nachgewiesen werde, die Eigentümerin einer einzigen Tankstelle sei, die wallonische Regionalsteuer auf Automaten jedoch nicht abziehen könne, während eine natürliche Person als Eigentümerin dies wohl könne. Die angefochtene Bestimmung wirke sich ausschließlich zum Nachteil der Handelsgesellschaften aus, ungeachtet ihrer Größe, ihres Umsatzes und der Zahl der Tankstellen, deren Eigentümer sie seien. Der Umstand, daß derjenige, der die wallonische Regionalsteuer zahlen müsse, ein Steuerpflichtiger sei, der der Körperschaftsteuer unterliege, könne nicht als objektive und vernünftige Rechtfertigung für den Behandlungsunterschied angesehen werden. Die klagenden Parteien bemerken, daß auch der Staatsrat auf diese unterschiedliche Behandlung hingewiesen habe. Sie betrachteten die diesbezügliche Rechtfertigung der Regierung, nämlich daß natürliche Personen und Gesellschaften in Steuersachen nicht miteinander vergleichbar seien, als nicht sachdienlich. In diesem Zusammenhang verweisen sie auch darauf, daß die wallonische Regionalsteuer auf Automaten keineswegs eine sanktionierende Steuer sei und keinerlei abschreckenden Zweck verfolge, da die Anlagen der Tankstellen uneingeschränkt den Umweltnormen entsprächen. Folglich könne die Zielsetzung des Gesetzgebers mit der angefochtenen Bestimmung, nämlich die Effizienz der Steuerinstrumente, die von den Regionen im Rahmen ihrer Steuerautonomie beschlossen werden könnten, zu verstärken, nicht erreicht werden.

A.8.2. Der Ministerrat stützt sich auf die Rechtsprechung des Hofes und auf das Gutachten des Staatsrates und ist der Auffassung, daß der Gesetzgeber zu Recht von der Nichtvergleichbarkeit natürlicher Personen und juristischer Personen in Steuersachen habe ausgehen können, so daß von irgendeinem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz keine Rede sein könne. Falls die Vergleichbarkeit dennoch angenommen werden sollte, ist der Ministerrat der Meinung, daß die angefochtene Maßnahme sich perfekt in den Zweck des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 einfüge, nämlich die Senkung der Körperschaftsteuersätze, und dies in einem haushaltsneutralen Rahmen. Die angefochtene Bestimmung sei eine Maßnahme, die diese Senkung ermögliche, und sie schaffe darüber hinaus den notwendigen Ausgleich für die Senkung dieser Sätze, die ausschließlich den Gesellschaften zugute komme. Nach Darlegung des Ministerrates sei es objektiv und vernünftig gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber keine gleichartige Maßnahme in bezug auf natürliche Personen ergriffen habe, da die Reform ihnen keinen Vorteil biete. Wenn der Gesetzgeber dies getan hätte, hätte er nach Auffassung des Ministerrates gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen. Der Ministerrat ist schließlich der Auffassung, daß der Begriff « Regionalsteuern » im weiten Sinne ausgelegt werden müsse und nicht nur die Steuern betreffe, die eng mit den Bereichen der Regionalpolitik zusammenhängen.

A.9.1. In einem zweiten Klagegrund sind die klagenden Parteien der Auffassung, es liege ein Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung vor, da die angefochtene Bestimmung eine ungerechtfertigte Diskriminierung einführe zwischen den Gesellschaften, die Eigentümerinnen von ausschließlich in der Wallonischen Region gelegenen Tankstellen seien, und Gesellschaften, die Eigentümerinnen ähnlicher Anlagen seien und in der Flämischen Region oder in der Region Brüssel-Hauptstadt niedergelassen seien. Die Steuer auf Automaten und Zapfpistolen von Tankstellen gelte nämlich ausschließlich in der Wallonischen Region, weil es in den anderen Regionen eine solche Steuer nicht gebe. Obwohl die klagenden Parteien einräumen, daß dieser Unterschied an sich nicht zu einer verfassungswidrigen Diskriminierung führen müsse, weil die Wallonische Region im Rahmen ihrer Zuständigkeiten gehandelt habe, sind sie der Auffassung, daß aufgrund von Artikel 172 der Verfassung, wonach in Steuerangelegenheiten keine Privilegien eingeführt werden dürften, verschiedene Kategorien von Steuerpflichtigen, die sich in vergleichbaren Situationen befänden, nicht auf unterschiedliche Weise behandelt werden dürften. Indem Artikel 8 Nr. 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 den Gesellschaften jede Möglichkeit entziehe, die ihnen auferlegte Regionalsteuer von ihren steuerbaren Einkünften abzuziehen, führe er eine ungerechtfertigte

Diskriminierung zwischen den Gesellschaften, die Eigentümerinnen von Tankstellen in Wallonien seien, und denjenigen, die Eigentümerinnen von Tankstellen in den beiden anderen Regionen seien, ein.

A.9.2. Der Ministerrat bemerkt zunächst, in der Region Brüssel-Hauptstadt bestehe eine ähnliche Steuer auf automatische Verteileranlagen für Kraftstoffe. Der Ministerrat fährt fort, das Gesetz vom 24. Dezember 2002 schaffe an sich keine Diskriminierung, sondern sei neutral. Wenn es einen Unterschied gebe, sei er die Folge der Steuerautonomie der Regionen. Die föderale Staatsstruktur verhindere, daß der Staat die regionalen Steuern berücksichtige oder kompensiere.

A.10.1. In einem dritten Klagegrund führen die klagenden Parteien an, daß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoßen werde, da Artikel 8 Nr. 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 es nur verbiete, bestimmte Regionalsteuern, darunter die durch das Dekret der Wallonischen Region vom 19. November 1998 eingeführte Steuer, als Berufsaufwendungen von den besteuerbaren Einkünften der Gesellschaften abzuziehen, während die Steuern im Sinne von Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 über die Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen weiterhin abzugsfähig seien, so daß eine ungerechtfertigte Diskriminierung bestehe zwischen einerseits Gesellschaften, die der ersten Kategorie von Steuern unterlägen, die sie wegen ihrer Handelstätigkeit bezahlen müßten und die für sie in Wirklichkeit eine Form von Betriebskosten darstellten, die sie jedoch nicht von ihren Einkünften abziehen dürften, und andererseits Gesellschaften, die einer oder mehreren Steuern der zweiten Kategorie unterlägen, die für sie ebenfalls Betriebskosten darstellten, die sie aber wohl von ihren besteuerbaren Einkünften abziehen könnten. Nach Darlegung der klagenden Parteien befänden die verschiedenen Kategorien von Steuerpflichtigen sich dennoch in identischen Situationen, da es sich um Gesellschaften handle, die im Rahmen ihrer Tätigkeiten Regionalsteuern unterlägen, so daß für diese Diskriminierung keine vernünftige Rechtfertigung angeführt werden könne. Der Grundsatz der Haushaltsneutralität sei in den Augen der klagenden Parteien kein annehmbares Argument, weil sie nicht einsähen, wie die Nichtabzugsfähigkeit der Regionalsteuern auf Automaten diese Neutralität besser gewährleisten könne als die Steuer auf Spielautomaten oder die Steuer auf Spiele und Wetten. Ebenso stehe das durch die angefochtene Bestimmung eingeführte Verbot des Abzugs nicht im Verhältnis zur Zielsetzung des Gesetzgebers, die darin bestehe, die abschreckende Wirkung der Regionalsteuern zu verstärken. Nach Auffassung der klagenden Parteien sei die Kraftstoffverteilung notwendig für die Wirtschaft und an sich nicht verschmutzend, so daß sie keine Gefahr für die Gesellschaft darstelle, im Gegensatz zu Glücksspielen, Wetten und dergleichen.

A.10.2. Der Ministerrat räumt ein, daß die beiden Kategorien miteinander vergleichbar zu sein schienen. Nach Auffassung des Ministerrates müsse man jedoch berücksichtigen, daß die in Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 vorgesehenen Steuern ursprünglich föderale Steuern gewesen seien, die den Regionen zur Finanzierung überwiesen worden seien. In bezug auf diese Steuern behalte der föderale Gesetzgeber eine mehr oder weniger weitgehende Zuständigkeit je nach der Art der Steuer. Die anderen Regionalsteuern hingegen seien von den Regionen auf der Grundlage ihrer Steuerautonomie beschlossen worden, so daß der föderale Gesetzgeber diesbezüglich keinerlei Befugnis besitze. Die Abzugsfähigkeit dieser letztgenannten Kategorie von Regionalsteuern zu erlauben, hätte nach Darlegung des Ministerrates zur Folge, daß der Föderalstaat (und somit jeder Steuerpflichtige) einen Teil übernehme, und dies zum Vorteil der Region, die am meisten von ihrer Steuerautonomie Gebrauch gemacht habe. Somit würde eine Diskriminierung zwischen den Regionen entstehen. Dies sei nicht der Fall für die Regionalsteuern im Sinne von Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989, da es gemeinsame Steuern der drei Regionen seien. Der Ministerrat schlußfolgert, daß der föderale Gesetzgeber, indem er den beanstandeten Unterschied zwischen den beiden Arten von Regionalsteuern mache, die Steuerautonomie der Regionen beachte und eine Diskriminierung zwischen den Regionen vermeide.

A.11.1. Schließlich führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, insofern die angefochtene Bestimmung nur auf die Regionalsteuern ausgerichtet sei, während die Steuern der Provinzen und Gemeinden zu Lasten der Steuerpflichtigen als Berufsaufwendungen abzugsfähig blieben. Die Rechtfertigung, die von der Regierung für diese unterschiedliche Behandlung angeführt werde, und bei der auf die große Ungleichheit der lokalen Steuern verwiesen werde, sei nach Auffassung der klagenden Parteien nicht vernünftig. Die klagenden Parteien zitieren hierbei die Rechtslehre, die ihren Standpunkt untermauere.

A.11.2. Der Ministerrat bemerkt, daß der zuständige Minister während der parlamentarischen Behandlung der angefochtenen Bestimmung bereits angekündigt habe, daß in einer zweiten Phase möglicherweise auch die Steuern der Gemeinden und Provinzen von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen würden. Der Gesetzgeber habe jedoch in einer ersten Phase die Nichtabzugsfähigkeit möglichst begrenzen wollen unter Berücksichtigung seiner Zielsetzung der Haushaltsneutralität. Der Ministerrat bezweifelt darüber hinaus das Interesse der klagenden Parteien an diesem Klagegrund, da eine etwaige Nichtigserklärung zur Folge hätte, daß die Nichtabzugsfähigkeit auf die Steuern der Gemeinden und Provinzen angewandt werden müsse.

Der Ministerrat bezweifelt auch, ob die Regionalsteuern einerseits und die Steuern der Gemeinden und Provinzen andererseits miteinander vergleichbar seien, da die letztgenannten sich auf einer niedrigeren Stufe befänden als die föderalen Steuern, was für die Regionalsteuern nicht der Fall sei. Selbst wenn die Vergleichbarkeit angenommen würde, ist der Ministerrat der Auffassung, daß die unterschiedliche Behandlung objektiv, sachdienlich und vernünftig sei, da die lokalen Steuern eine große Verschiedenheit aufwiesen, sowohl in ihrer Beschaffenheit als auch in ihrer Zahl, so daß die Prüfung der Beschaffenheit dieser verschiedenen Steuern der Föderalbehörde zu hohe Kosten verursachen würde, was die Zielsetzung der Haushaltsneutralität erneut aufheben würde. Der Ministerrat wiederholt schließlich, daß eine Argumentation mit der Beschaffenheit der Steuern und deren Zweck nicht annehmbar sei.

Rechtssache Nr. 2752

A.12. Die erste klagende Partei in der Rechtssache Nr. 2752 sei eine Berufsvereinigung, die unter anderem das Ziel verfolge, die beruflichen Interessen von Unternehmen zur Rückgewinnung von eisenhaltigen und nichteisenhaltigen Metallen zu verteidigen und sie bei Behörden und anderen Einrichtungen zu vertreten. Bei der zweiten bis sechsten klagenden Partei handle es sich allesamt um Unternehmen, die im Sektor des Recyclings von eisenhaltigen und nichteisenhaltigen Metallen tätig seien. Sie führen an, daß die angefochtene Bestimmung sie hart treffen würde. Die aus der Aufbereitungstätigkeit stammenden Restabfälle müßten nämlich noch verbrannt oder deponiert werden. Durch die Nichtabzugsfähigkeit der Umweltabgaben werde der Gesamtpreis des Deponierens beziehungsweise Verbrennens steigen. Die klagenden Parteien sind der Auffassung, daß sie diesen höheren Preis nicht an Kunden weitergeben könnten, da sie sowohl zu Recyclingunternehmen im Ausland als auch zu den Produzenten von natürlichem Erz im Wettbewerb stünden. Indem ihre Preise nachteilig beeinflusst würden, befürchteten sie, daß sie weniger Kunden haben würden und schließlich weniger aufbereitet würde, so daß wieder mehr Abfall produziert würde. Sie schlußfolgern, daß sie folglich tatsächlich ein Interesse besäßen, auch wenn die angefochtene Norm sich nicht unmittelbar an sie richte, weil sie möglicherweise noch mehr als die Deponien und Verbrennungsanlagen von der angefochtenen Norm betroffen seien. Auch die erste klagende Partei behauptet, über ein ausreichendes Interesse zu verfügen, da ihr Zweck, derjenige ihrer Mitglieder und des gesamten Sektors negativ durch die angefochtene Bestimmung betroffen sei.

A.13.1. Der erste Klagegrund der klagenden Parteien betrifft einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung.

In einem ersten Teil führen sie einen Verstoß gegen die obenerwähnten Artikel an, da das Gesetz vom 24. Dezember 2002 nur Änderungen an der Körperschaftsteuer vornehme und nicht an der Steuer der natürlichen Personen, so daß eine unzulässige Diskriminierung geschaffen werden zwischen « den Unternehmen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, und den Unternehmen, die der Steuer der natürlichen Personen unterliegen ». Sie sind der Auffassung, der Umstand, daß der Steuer der natürlichen Personen und der Körperschaftsteuer unterschiedliche Grundsätze zugrunde lägen, bedeute nicht notwendigerweise, daß kein Prüfungsverfahren hinsichtlich des Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung eingeleitet werden könne, und stützen sich hierbei auf die Rechtsprechung des Hofes sowie auf Gutachten der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates. Sie heben hervor, daß heute sowohl Gesellschaften als auch andere juristische Personen und natürliche Personen regionalen Steuern unterlägen und daß sie alle die gleiche Abzugsmöglichkeit besäßen. Der Umstand, daß nur Gesellschaften in den Genuß der geringeren Steuer gelangen könnten, sei nach Auffassung der klagenden Parteien keine ausreichende Rechtfertigung, um nur diejenigen, die Körperschaftsteuer zahlen müßten, mit der angefochtenen Maßnahme zu belasten. Sie sähen ebenfalls nicht ein, wie die Effizienz der Regionalsteuern verstärkt werden könne, indem diese Steuern in der Besteuerung der Gesellschaften nicht mehr abzugsfähig sein würden, während sie es in der Besteuerung der natürlichen Personen wohl seien.

In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung an, da in der Praxis gewisse Gesellschaften stärker betroffen wären als andere Gesellschaften. Insbesondere die Unternehmen, die mit Umweltabgaben zu kämpfen hätten, seien betroffen. Die klagenden Parteien sähen nicht ein, wie die Zielsetzung des Gesetzgebers, nämlich die Sorge um die Haushaltsneutralität und der Wunsch nach effizienteren regionalen Steuern, es erfordere, daß eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen stärker betroffen sei als eine andere Kategorie.

In einem dritten Teil führen sie an, daß die angefochtene Bestimmung, die unter anderem ausdrücklich mit Erwägungen des Umweltschutzes, nämlich der Erhöhung der Umweltabgaben, begründet worden sei, alle Gesellschaften auf die gleiche Weise behandle, darunter auch Gesellschaften wie Recyclingunternehmen, deren Gesellschaftstätigkeit gerade darin bestehe, Abfälle zu vermeiden. Im Lichte der Zielsetzung des Gesetzgebers sähen die klagenden Parteien nicht ein, wie es gerechtfertigt werden könne, daß alle Gesellschaften den Vorteil der Abzugsfähigkeit der Umweltabgaben verlören, nämlich sowohl die Gesellschaften, die als Restprodukt ihrer eigentlichen Tätigkeit viele Abfälle erzeugten, als auch die Gesellschaften, deren Gesellschaftszweck gerade darin bestehe, Abfälle aufzubereiten. Während für Unternehmen, die kein Recycling betrieben, die Maßnahme gerechtfertigt werden könne, habe sie für ein Recyclingunternehmen genau die entgegengesetzte Wirkung, was im Widerspruch zur Zielsetzung des Gesetzgebers stehe. Folglich seien sie der Auffassung, daß gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen werde, indem ungleiche Situationen auf die gleiche Weise behandelt würden.

In einem vierten Teil erklären die klagenden Parteien, sie sähen nicht ein, warum unterschieden werde zwischen einerseits regionalen Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht mehr als Berufsaufwendungen abzugsfähig seien, und andererseits den Steuern der Provinzen und Gemeinden, insbesondere der Umweltsteuer. Nach Auffassung der klagenden Parteien seien beide Arten von Steuern vergleichbar, da sie beide unvermeidbare Kosten im Rahmen der Berufstätigkeiten der Gesellschaften darstellten. Im Lichte der Zielsetzung des Gesetzgebers sähen sie nicht ein, warum zwischen lokalen Steuern und Regionalsteuern unterschieden werden müsse.

Als fünften Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz an, da die angefochtene Bestimmung einen unzulässigen Unterschied einführe zwischen den regionalen Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht abzugsfähig seien, und den föderalen Umweltsteuern, die wohl abzugsfähig blieben. Das Sondergesetz vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen habe nach Darlegung der klagenden Parteien der Föderalbehörde alle Zuständigkeiten in bezug auf Umweltsteuern anvertraut. Auf diese Steuern beziehe sich die angefochtene Bestimmung nicht, so daß sie weiterhin abzugsfähig seien. Die klagenden Parteien erklären, für diesen Unterschied keine Rechtfertigung im Lichte der doppelten Zielsetzung des Gesetzgebers zu finden, zumal sie aus der Rechtsprechung des Hofes ableiteten, daß die föderale Umweltsteuer als eine rein regulierende Umweltabgabe anzusehen sei.

A.13.2. In bezug auf den ersten Teil ist der Ministerrat der Auffassung, daß Gesellschaften und natürliche Personen, die ihre Tätigkeit in Form eines Einmannbetriebs ausübten, sich in steuerlicher Hinsicht nicht in der gleichen Situation befänden und daß für jede der beiden Kategorien ein anderes Steuersystem anwendbar sei.

In bezug auf den zweiten und dritten Teil ist der Ministerrat der Auffassung, daß die angeprangerten Behandlungsunterschiede sich nicht aus der angefochtenen Bestimmung ergäben, sondern aus den Regionalsteuern selbst, durch die gewisse Sektoren schwerer besteuert würden als andere. Diese Regionalsteuern würden die Gesellschaften treffen, ungeachtet dessen, ob sie in der föderalen Körperschaftsteuer als Berufsaufwendungen abzugsfähig seien. Angesichts der Steuerautonomie der Regionen bestehe für die Föderalbehörde keine Verpflichtung, diese ungleiche Behandlung aufzuheben.

In bezug auf den vierten Teil führt der Ministerrat an, der Gleichheitsgrundsatz bezwecke nicht, die gleiche Behandlung von Steuern, Abgaben und Gebühren zu gewährleisten. Es obliege dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob ein System von Steuerbefreiungen, das er eingeführt habe, beibehalten oder durch ein anderes System ersetzt werden müsse. Nach Darlegung des Ministerrates führten die klagenden Parteien nicht an, welche Kategorien von Steuerpflichtigen ungleich behandelt würden. Alle in einer bestimmten Region niedergelassenen Gesellschaften unterlägen nämlich der dort anwendbaren Regionalbesteuerung, ebenso wie die in einer bestimmten Gemeinde oder Provinz niedergelassenen Gesellschaften den dort geltenden lokalen Steuern unterlägen. Der Unterschied, der diesbezüglich zwischen den einzelnen Regionen, Gemeinden und Provinzen bestehen könne, ergebe sich nicht aus der angefochtenen Bestimmung, sondern aus der Staatsorganisation. Schließlich ist der Ministerrat der Auffassung, daß das regionale Steuersystem eher auf die Verwirklichung bestimmter Ziele ausgerichtet sei als die Steuersysteme der Gemeinden und Provinzen, die verschiedenartig seien.

In bezug auf den fünften Teil erklärt der Ministerrat, er sehe nicht ein, welche föderalen Umweltsteuern die klagenden Parteien meinten. Der Ministerrat hebt jedoch hervor, daß die regionalen Steuerregeln zur Zuständigkeit einer anderen Obrigkeit gehörten, so daß die Föderalbehörde diese bei der Festlegung des föderalen Systems nicht berücksichtigen müsse.

A.13.3. In ihrem Erwidierungsschriftsatz wiederholen die klagenden Parteien, sie erachteten es als unverhältnismäßig, daß eine bestimmte Kategorie von Gesellschaften die Ausgleichsmaßnahmen für eine allgemeine Steuersenkung, die allen Gesellschaften zugute komme, tragen müsse.

Ihres Erachtens gelinge es dem Ministerrat nicht, nachzuweisen, warum die Haushaltsneutralität erfordern würde, daß eine bereits den Umweltabgaben unterliegende Kategorie von Steuerpflichtigen viel mehr als andere die Last einer allgemeinen Steuersenkung tragen müsse.

A.14.1. In einem zweiten Klagegrund führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen Artikel 170 § 2 der Verfassung und gegen Artikel 6 § 1 II des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz an. Ihres Erachtens bestehe die Kernfrage darin, ob der föderale Gesetzgeber rechtmäßig eine Steuermaßnahme habe ergreifen dürfen, um die Effizienz einer regionalen Steuer zu verstärken. Die klagenden Parteien sind der Auffassung, daß der föderale Gesetzgeber, indem er die Maßnahme mit einer rein « regionalen Zielsetzung » begründet habe, zielstrebig seine eigene Befugnis überschritten habe.

A.14.2. Der Ministerrat ficht an, daß es das Ziel des Gesetzgebers gewesen sei, die Effizienz des regionalen Steuersystems zu verstärken. Der Gesetzgeber habe lediglich vermeiden wollen, daß Bestimmungen in der föderalen Steuergesetzgebung das regionale Steuersystem beeinflussen würden, und sei es nur indirekt. Die Achtung vor der Autonomie der Regionen auf dem Gebiet der Steuern und die damit verbundene Verantwortung werden hervorgehoben. Nach Darlegung des Ministerrates werde lediglich deutlicher unterschieden zwischen den Zuständigkeiten des föderalen Gesetzgebers und denjenigen des Regionalgesetzgebers, da das föderale Steuersystem sich nicht mehr auf die durch die Regionen eingeführten steuerlichen Abgaben auswirke.

A.14.3. Die klagenden Parteien unterstreichen, daß der Ministerrat nicht bestreiten könne, daß die angefochtene Bestimmung offensichtlich angenommen worden sei, um die Effizienz einer regionalen Steuer zu verstärken, so daß sich weiterhin die Kernfrage stelle, ob der föderale Gesetzgeber hierzu befugt sei.

A.15.1. Die Flämische Regierung führt in den drei verbundenen Rechtssachen als ersten Klagegrund einen Verstoß gegen Artikel 170 § 2 der Verfassung, gegen Artikel 2 des Gesetzes vom 23. Januar 1989 bezüglich der in Artikel 110 §§ 1 und 2 der Verfassung genannten Steuerkompetenz sowie gegen Artikel 6 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen an. Die Flämische Regierung ist der Auffassung, da der föderale Gesetzgeber mit der Gesetzesänderung die Effizienz der Regionalsteuern habe verstärken wollen, könne nicht von irgendeiner « Notwendigkeit » die Rede sein, eine solche Steuer einzuführen, so daß gegen Artikel 170 § 2 der Verfassung verstoßen werde. Mehr noch, durch die Einführung einer solchen Bestimmung mit dem Zweck, die Effizienz von Maßnahmen zu verstärken, die nicht zum Zuständigkeitsbereich der Föderalbehörde gehörten, habe der föderale Gesetzgeber seine Befugnisse überschritten, zumal aufgrund des obenerwähnten Artikels 2 des Gesetzes vom 23. Januar 1989 der Staat nicht ermächtigt sei, Steuern auf die in Artikel 6 § 1 II Absatz 1 des Sondergesetzes vorgesehenen Sachbereiche Wasser und Abfall zu erheben oder Zuschlaghundertstel auf Steuern und Abgaben auf diese Sachbereiche zu erheben oder Ermäßigungen darauf zu gewähren.

Als zweiten Klagegrund führt die Flämische Regierung einen Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz an, da die Föderalbehörde durch die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Regionalsteuern in der Körperschaftsteuer es der Flämischen Region in übertriebenem Maße erschwere, eine Umweltpolitik zu führen. Die regionalen Umweltabgaben seien nämlich in einem bestimmten Steuerkontext beschlossen worden, nämlich mit der Gewißheit, daß diese Abgaben tatsächlich abzugsfähig seien, und folglich sei die Höhe der Abgaben so festgesetzt worden, daß sie eine bestimmte Handlungsweise der steuerpflichtigen Unternehmen zu fördern versucht habe. Die Flämische Regierung untermauert dies mit konkreten Beispielen und schlußfolgert, daß die einseitige Änderung dieses allgemeinen Steuerkontextes durch den föderalen Gesetzgeber, wobei den Unternehmen eine zusätzliche Belastung auferlegt werde, im Widerspruch zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz stehe.

A.15.2. Der Ministerrat erwidert auf den ersten Klagegrund, daß der föderale Gesetzgeber keinerlei « Notwendigkeit » habe nachweisen müssen, da die angefochtene Bestimmung den Gemeinschaften und Regionen keine Steuerbefugnis entziehe und ebenfalls nicht die Steuerbefugnis der Gemeinschaften und Regionen für bestimmte Steuerpflichtige einschränke. Nach Darlegung des Ministerrates habe der Gesetzgeber nicht beabsichtigt, die Effizienz der Regionalsteuern zu stärken. Er habe im Gegenteil durch die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der Regionalsteuern in der Körperschaftsteuer die Steuerautonomie der Regionen beachten und nicht mehr zulassen wollen, daß der Föderalstaat einen Teil der durch die Regionen festgelegten Steuern einnehme, was die Wirkung dieser Steuern verringere. Ebenso liege nach Darlegung des Ministerrates kein Verstoß gegen Artikel 2 des Gesetzes vom 23. Januar 1989 vor, da die angefochtene Bestimmung keine Steuern auf die Sachbereiche Wasser und Abfall erhebe.

Der Ministerrat ist der Auffassung, daß der zweite Klagegrund auf bloßen Behauptungen beruhe, die nicht untermauert seien. Auch wenn die angefochtene Maßnahme den Steuerkontext ändere und Auswirkungen auf die Regionen haben könne, werde nach Auffassung des Ministerrates dennoch nicht nachgewiesen, daß es für die Flämische Region in übertriebenem Maße schwierig würde, die Umweltpolitik sachdienlich zu führen.

- B -

B.1. Aus den Klageschriften geht hervor, daß die Nichtigkeitsklage sich auf Artikel 8 Nr. 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen (nachstehend « Gesetz vom 24. Dezember 2002 ») beschränkt. Dieser Artikel ändert Artikel 198 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 ab, in dem die Ausgaben aufgezählt sind, die hinsichtlich der Körperschaftsteuer nicht als Berufsaufwendungen gelten. Die angefochtene Bestimmung lautet wie folgt:

« In Artikel 198 desselben Gesetzbuches werden folgende Änderungen vorgenommen:

1. Absatz 1 Nr. 5, der durch das Gesetz vom 22. Dezember 1998 aufgehoben wurde, wird mit folgendem Wortlaut wieder eingeführt:

‘ 5. die anderen regionalen Steuern, Abgaben und Gebühren als diejenigen im Sinne von Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 über die Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen sowie die Erhöhungen, Vermehrungen, Kosten und Verzugszinsen in bezug auf diese nicht abzugsfähigen Steuern, Abgaben und Gebühren; ’ ».

B.2.1. Mit dem Gesetz vom 24. Dezember 2002 wollte der Gesetzgeber eine Reform der Körperschaftsteuer durchführen, um die Sätze dieser Steuer wesentlich zu senken. Diese Reform mußte jedoch in einem haushaltsneutralen Rahmen erfolgen. Daher wurden in bezug auf die Gesellschaften gewisse Abzüge angepaßt oder geändert (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 7). Die angefochtene Bestimmung fügt sich in diesen Rahmen ein. Laut der Begründung

« muß die Senkung der Körperschaftsteuer hinsichtlich des Haushalts neutral sein. [...]

Dieses globale Ziel wird teilweise erreicht durch die vorliegende Bestimmung, die den Abzug der Regionalsteuern auf seiten der inländischen Gesellschaften verbietet.

Dieses Mittel wurde also angewandt unter Berücksichtigung der globalen Zielsetzung einer Senkung der Steuersätze, in deren Genuß alle inländischen Gesellschaften gelangen sollen, so daß diese Maßnahme für alle inländischen Gesellschaften vorgesehen ist. » (ebenda, SS. 44-45)

B.2.2. Die angefochtene Bestimmung schließt nicht die Abzugsfähigkeit aller regionalen Steuern und Abgaben als Berufsaufwendungen von den beststeuerbaren Einkünften im System der Körperschaftsteuer aus, sondern lediglich der anderen « regionalen Steuern, Abgaben und Gebühren » als derjenigen, die in Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 über die Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen in der zuletzt durch das Sondergesetz vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen abgeänderten Fassung angeführt sind.

Sie bezieht sich nur auf die Steuern, die die Regionen auf der Grundlage ihrer autonomen Steuerbefugnis im Sinne von Artikel 170 § 2 der Verfassung einführen (siehe *Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, SS. 43-44) und - obwohl in den Vorarbeiten das Gegenteil angeführt ist (ebenda) - auf die Gebühren, die sie in Anwendung von Artikel 173 der Verfassung festlegen.

Da die Klagegründe sich nur auf die somit beschriebenen Regionalsteuern und nicht auf die gemäß den Vorarbeiten nicht ins Auge gefaßten regionalen Gebühren beziehen, wird der Hof die letzteren in seiner Untersuchung nicht berücksichtigen.

B.2.3. Die Auswahl der autonomen Regionalsteuern hat der Gesetzgeber wie folgt begründet:

« Zu erlauben, daß diese Steuern, Abgaben und Gebühren von den im System der Körperschaftsteuer zu versteuernden Gewinnen abgezogen würden, würde schließlich die Wirkung dieser Abgaben verringern und könnte daher die Effizienz der Steuerinstrumente, die von den Regionen autonom beschlossen wurden, [...] indirekt hintertreiben. » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 44)

B.3. Die in den Klageschriften angeführten Klagegründe beziehen sich sowohl auf die Einhaltung der Zuständigkeitsregeln als auch auf die Einhaltung des Gleichheitsgrundsatzes. Der Hof prüft die Übereinstimmung der angefochtenen Bestimmung mit den Regeln der Zuständigkeitsverteilung, bevor er ihre Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung prüft.

B.4. In einer ersten Reihe von Klagegründen wird ein Verstoß gegen Artikel 170 § 2 der Verfassung, in Verbindung mit Artikel 6 § 1 II des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen, Artikel 2 des Gesetzes vom 23. Januar 1989 bezüglich der in Artikel 110 §§ 1 und 2 der Verfassung (nunmehr Artikel 170) genannten Steuerkompetenz sowie mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz angeführt. Mit der angefochtenen Bestimmung mische sich der föderale Gesetzgeber zunächst zu Unrecht in die Umweltpolitik der Regionen ein, indem er ausgehend von dem Unterschied zwischen den autonomen Regionalsteuern und den Regionalsteuern im Sinne von Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 über die Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen die Effizienz der autonomen Regionalsteuern erhöhen wolle, was ihm nicht zustehe. Zweitens habe die angefochtene Maßnahme zur Folge, daß die Schuldner der Abfallabgaben, für die aufgrund von Artikel 6 § 1 II des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen ausschließlich die Regionen zuständig seien, mehr Steuern zahlen müßten, während der Staat gemäß Artikel 2 des Gesetzes vom 23. Januar 1989 nicht befugt sei, Steuern auf die in Artikel 6 § 1 II vorgesehenen Sachbereiche Wasser und Abfall zu erheben. Zumindest erschwere es der föderale Gesetzgeber den Regionen in übertriebenem Maße, eine Umweltpolitik zu führen, da auf diese Weise in die wirtschaftliche Tragweite der Umweltabgaben eingegriffen werde.

B.5.1. Die angefochtene Bestimmung schafft im Rahmen der Körperschaftsteuer die Abzugsfähigkeit der autonomen Regionalsteuern als Berufsaufwendungen ab. Mit dieser Maßnahme hat der föderale Gesetzgeber eine Befugnis ausgeübt, die er besitzt, nämlich seine Befugnis für die Körperschaftsteuer. Es obliegt dem Gesetzgeber, der zur Erhebung einer Steuer befugt ist, die Modalitäten dieser Steuer festzulegen.

Es ist jedoch zu prüfen, ob der föderale Gesetzgeber bei der Ausübung seiner Steuerbefugnis nicht auf die Befugnisse der Regionen übergegriffen hat.

B.5.2. Unter Berücksichtigung der allgemeinen Steuerbefugnis, die gemäß Artikel 170 §§ 1 und 2 der Verfassung den darin angeführten Obrigkeiten zukommt, steht es dem föderalen Gesetzgeber grundsätzlich frei, die Modalitäten zur Berechnung der Erhebungsgrundlage der föderalen Körperschaftsteuer festzulegen und somit zu bestimmen, daß die betreffenden Regionalsteuern nicht mehr als abzugsfähige Berufsaufwendungen anzusehen sind. Auch wenn eine solche Maßnahme eindeutig Folgen für die Steuerpflichtigen hat, die sowohl der Körperschaftsteuer als auch diesen Regionalsteuern unterliegen, kann eine solche Maßnahme nicht als eine neue föderale Steuer angesehen werden. Es handelt sich ebenfalls nicht um eine Abschaffung der durch die Regionen eingeführten Steuern, so daß die Frage, ob deren « Notwendigkeit » im Sinne von Artikel 170 § 2 Absatz 2 der Verfassung erwiesen ist, nicht zu stellen ist.

B.5.3. Im übrigen muß ein Gesetzgeber bei der Erhebung einer Steuer das Interesse, das er schützen möchte, gegen andere Interessen abwägen, wenn diese durch Maßnahmen anderer Gesetzgeber bei der Ausübung ihrer Zuständigkeit geschützt werden. Die Verhältnismäßigkeit ist ein Bestandteil der Befugnis dieses Gesetzgebers.

In diesem Zusammenhang ist der Politik der Umweltabgaben der Regionen eine besondere Aufmerksamkeit zu widmen, denn obwohl sie ihre zuständigkeitsrechtliche Grundlage in der Zuständigkeit der Regionen zur Erhebung von Steuern findet, steht sie im engen Zusammenhang mit ihrer Zuständigkeit für die Umweltpolitik gemäß Artikel 6 § 1 II des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen.

B.5.4. Indem der föderale Gesetzgeber die autonomen Regionalsteuern als Kriterium gewählt hat, hat er keineswegs gegen Zuständigkeiten verstoßen, die er nicht besitzt, sondern wie aus den in B.2.3 angeführten Erklärungen hervorgeht, im Gegenteil die Steuerautonomie der Regionen und ihre diesbezüglichen politischen Ziele beachten wollen.

B.5.5. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

B.6. In der Rechtssache Nr. 2705 wird gleichzeitig ein Verstoß gegen Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen und gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in

Verbindung mit deren Artikel 143 § 1 angeführt, da die angefochtene Bestimmung den Ausgleich für die Senkung der Sätze der Körperschaftsteuer, die sowohl in der Flämischen und der Wallonischen Region als auch in der Region Brüssel-Hauptstadt Anwendung findet, auf eine bestimmte Region abwälze, nämlich die Flämische Region, in der die autonomen Regionalsteuern und insbesondere die Umweltabgaben im Durchschnitt höher seien als in den anderen Regionen. Die föderale Loyalität und das Recht auf gleichen Schutz der Wirtschafts- und Währungsunion würden hierdurch verletzt.

B.7.1. Aus dem globalen Staatsverständnis sowie aus den Sondergesetzen und den ordentlichen Gesetzen zur Bestimmung der jeweiligen Zuständigkeiten von Staat, Gemeinschaften und Regionen, insbesondere Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen und Artikel 9 § 1 und sowie Artikel *9bis* des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989, geht hervor, daß das belgische Staatssystem auf einer Wirtschafts- und Währungsunion fußt.

Obwohl Artikel 6 § 1 VI Absatz 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 sich in den Rahmen der Zuteilung von Zuständigkeiten an die Regionen hinsichtlich der Wirtschaft einfügt, gilt diese Bestimmung als Ausdruck des Willens des Sondergesetzgebers, eine einheitliche Grundregelung der Organisation der Wirtschaft auf einem integrierten Markt aufrechtzuerhalten. Die verschiedenen Obrigkeiten müssen daher ihre Zuständigkeiten unter Berücksichtigung des normativen Rahmens der Wirtschafts- und Währungsunion ausüben.

B.7.2. Im vorliegenden Fall weisen die Parteien nicht nach und erkennt der Hof nicht, wie eine Maßnahme, die die Abschaffung der Abzugsfähigkeit der autonomen Regionalsteuern als Berufsaufwendungen in der Körperschaftsteuer bezweckt und die sich somit auf die Festlegung von Regeln in steuerlicher Hinsicht innerhalb der eigenen Steuerbefugnis des föderalen Gesetzgebers für die Körperschaftsteuer beschränkt, an sich die Regeln der Wirtschaftsunion und insbesondere den freien Güterverkehr verletzen würde.

B.7.3. Der Umstand, daß die Nichtabzugsfähigkeit der autonomen Regionalsteuern auf seiten bestimmter Gesellschaften nicht vollständig durch die Senkung der Körperschaftsteuersätze ausgeglichen wird, kann zwar gegebenenfalls die Regionen veranlassen,

die autonomen Steuern anzupassen, doch daraus ergibt sich nicht, daß ein Verstoß gegen die im Klagegrund angeführten Bestimmungen vorliegt.

B.7.4. Die Argumente, mit denen die klagenden Parteien nachweisen möchten, daß die angefochtene Bestimmung gegen die föderale Loyalität verstoße, decken sich im übrigen mit denjenigen, die in B.5 abgewiesen wurden.

B.7.5. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

B.8. Alle klagenden Parteien führen einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da Artikel 8 Nr. 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 nur « die regionalen Steuern, Abgaben und Gebühren » von der Abzugsfähigkeit als Berufsaufwendungen ausschließe, während die Steuern der Provinzen und Gemeinden weiterhin abzugsfähig seien.

B.9.1. Nach Darlegung des Ministerrates seien einerseits die Regionalsteuern und andererseits die Gemeinde- und Provinzsteuern nicht miteinander vergleichbar, da letztere sich auf einer niedrigeren Ebene befänden als die föderalen Steuern.

Obwohl die Steuerbefugnis, die den Provinzen und Gemeinden durch Artikel 170 §§ 3 und 4 der Verfassung zuerkannt wird, in der Regel nicht sinnvoll mit der Steuerbefugnis des Föderalstaates oder der Regionen verglichen werden kann, sind die Steuern der Regionen und der Gemeinden und Provinzen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit oder Nichtabzugsfähigkeit als Berufsaufwendungen im föderalen System der Körperschaftsteuer vergleichbar, da beide Kosten darstellen können, die der Steuerpflichtige in einem besteuerten Zeitraum getätigt oder auf sich genommen hat, um die besteuerten Einkünfte zu erwerben oder zu behalten.

Die Einrede wird abgewiesen.

B.9.2. Es gehört jedoch nicht zur Zuständigkeit des Hofes, über die unterschiedliche Weise zu befinden, in der der Gesetzgeber zwei Arten von Steuern behandelt. Damit der Hof im Rahmen seiner Zuständigkeiten Stellung nehmen kann, muß der Klagegrund als ein Vergleich der Steuersituation von zwei Kategorien von Personen verstanden werden.

Diesbezüglich stellt der Hof fest, daß alle Gesellschaften gegebenenfalls einerseits den autonomen Regionalsteuern und andererseits den Gemeinde- und Provinzsteuern unterliegen.

B.9.3. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

B.10. In der Rechtssache Nr. 2705 sowie in der Rechtssache Nr. 2744 führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, gegebenenfalls in Verbindung mit dem Sondergesetz vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen, da die angefochtene Bestimmung zu Unrecht zwischen den autonomen Regionalsteuern und den Regionalsteuern im Sinne von Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 unterscheide, denn seit der Abänderung der letztgenannten Bestimmung durch das Gesetz vom 13. Juli 2001 sei der Unterschied zwischen beiden Arten von Steuern verschwunden. Nach Auffassung der klagenden Parteien bestehe folglich eine Diskriminierung zwischen den Gesellschaften, die der ersten Kategorie von Steuern unterlägen, und den Gesellschaften, die der zweiten Kategorie von Steuern unterlägen, da nur letztere als Berufsaufwendungen im System der Körperschaftsteuer abzugsfähig blieben.

B.11.1. Wie in B.9.2 stellt der Hof fest, daß alle Gesellschaften gegebenenfalls einerseits den autonomen Regionalsteuern und andererseits den Regionalsteuern im Sinne von Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 unterliegen.

Abgesehen von dem, was sie in den in B.19 und B.21 dargelegten Klagegründen anführen - die der Hof in B.20 und B.22 untersuchen wird -, weisen die klagenden Parteien nicht nach, inwiefern eine bestimmte Kategorie von Gesellschaften gegenüber einer anderen Kategorie diskriminiert würde.

B.11.2. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

B.12. In der Rechtssache Nr. 2705 sowie in der Rechtssache Nr. 2752 führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da die angefochtene Bestimmung eine Behandlungsungleichheit einführe zwischen den autonomen Regionalsteuern, die nicht mehr als Berufsaufwendungen in der Körperschaftsteuer abzugsfähig seien, und den föderalen Umweltsteuern, die hingegen abzugsfähig blieben.

B.13.1. Da alle Gesellschaften sowohl den autonomen Regionalsteuern als auch den föderalen Umweltsteuern unterliegen können, besteht zwischen ihnen kein Behandlungsunterschied.

B.13.2. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

B.14. In der Rechtssache Nr. 2744 sowie in der Rechtssache Nr. 2752 führen die klagenden Parteien an, es werde gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoßen, da die angefochtene Bestimmung nur auf Gesellschaften anwendbar sei und nicht für natürliche Personen gelte, die ihre Tätigkeit in Form eines Einmannbetriebes ausübten. Obwohl beide Kategorien von Personen den autonomen Regionalsteuern unterlägen, werde die zweite Kategorie von Personen diese Steuern dennoch als Berufsaufwendungen im System der Steuer der natürlichen Personen abziehen können, während die erste Kategorie von Personen im System der Körperschaftsteuer nicht mehr über diese Abzugsmöglichkeit verfüge.

B.15.1. Nach Darlegung des Ministerrates seien Gesellschaften und natürliche Personen, die ihre Tätigkeit in Form eines Einmannbetriebs ausübten, in steuerlicher Hinsicht nicht vergleichbar, da für jede der beiden Kategorien von Personen eine andere Steuerregelung anwendbar sei.

B.15.2. Obwohl der Steuer der natürlichen Personen und der Körperschaftsteuer unterschiedliche Grundsätze zugrunde liegen, weil erstens die Steuersätze unterschiedlich sind und zweitens alle Einkünfte, Gewinne und Erträge der Gesellschaften beststeuerbar sind, was für diejenigen der natürlichen Personen nicht der Fall ist, und drittens die natürliche Personen von ihrem beststeuerbaren Einkommen nur die gesetzlich vorgeschriebenen Kosten abziehen können, während die Gesellschaften alle Kosten abziehen können, mit Ausnahme derjenigen, die durch das Gesetz ausgeschlossen sind, ist die Einrede des Ministerrates abzuweisen, weil die autonomen Regionalsteuern sowohl für natürliche Personen als auch für Gesellschaften Kosten darstellen, die der Steuerpflichtige im beststeuerbaren Zeitraum getätigt oder auf sich genommen hat, um das beststeuerbare Einkommen zu erwerben oder zu behalten im Sinne von Artikel 49 des EStGB 1992, und somit vergleichbar sind.

B.15.3. Die Einrede wird abgewiesen.

B.16.1. Die angefochtene Bestimmung fügt sich in das Bemühen des Gesetzgebers ein, die Körperschaftsteuersätze in einem haushaltsneutralen Rahmen zu senken.

Da die Senkung der Körperschaftsteuersätze nur den Gesellschaften zugute kommt, ist es nicht ungerechtfertigt, den Haushaltsausgleich für den Verlust der Steuereinnahmen infolge dieser Senkung der Körperschaftsteuersätze ausschließlich den Gesellschaften aufzuerlegen.

Eine solche Maßnahme kann ebenfalls nicht als unverhältnismäßig angesehen werden angesichts des Vorteils der Senkung der Steuersätze zugunsten der Gesellschaften.

B.16.2. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

B.17. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2744 führen einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da die angefochtene Bestimmung eine Behandlungsungleichheit einführe zwischen einerseits den Gesellschaften, die Eigentümerinnen von ausschließlich in der Wallonischen Region niedergelassenen Tankstellen seien und die der jährlichen Abgabe auf Selbstbedienungszapfsäulen im Sinne des Dekrets der Wallonischen Region vom 19. November 1998 zur Einführung einer Steuer auf Automaten in der Wallonischen Region (*Belgisches Staatsblatt*, 27. November 1998) unterlägen, und andererseits den Gesellschaften, die Eigentümerinnen ähnlicher Anlagen seien und die in den beiden anderen Regionen niedergelassen seien, in denen eine solche Abgabe nicht bestehe. Infolge der angefochtenen Bestimmung werde nur die erste Kategorie von Gesellschaften die obenerwähnten Steuern nicht mehr als Berufsaufwendungen im System der Körperschaftsteuer abziehen können.

B.18.1. Die im Klagegrund angeprangerte unterschiedliche Behandlung hängt nicht mit der angefochtenen Bestimmung zusammen, die sich ohne Unterschied auf alle autonomen Regionalsteuern in gleich welcher Region bezieht, sondern mit der Steuerautonomie, die den Regionen durch die Verfassung gewährt wurde, und mit der sich daraus ergebenden Möglichkeit einer unterschiedlichen Politik. Diese Steuerautonomie der Regionen beinhaltet unter anderem, daß nicht behauptet werden kann, es werde bloß dadurch gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, daß eine Region eine Steuer eingeführt habe, während eine andere Region dies nicht

getan habe. Es kann nicht davon ausgegangen werden, daß ein solcher Unterschied im Widerspruch zu den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung steht. Selbst wenn bestimmte Gesellschaften stärker von der angefochtenen Maßnahme betroffen sind als andere, kann dieser Umstand nicht als eine unverhältnismäßige Folge der Maßnahme angesehen werden, da diese nicht willkürlich ist.

B.18.2. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

B.19. In der Rechtssache Nr. 2705 sowie in der Rechtssache Nr. 2752 führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 Absatz 1 der Verfassung in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz an, da die Senkung der Körperschaftsteuer zugunsten aller Gesellschaften nur von einer sehr begrenzten Gruppe von Gesellschaften getragen werde, nämlich den der föderalen Körperschaftsteuer unterliegenden Unternehmen, die gleichzeitig die regionale Umweltabgabe zahlen müßten. Die klagenden Parteien führen an, da die autonomen Regionalsteuern hauptsächlich aus Umweltabgaben bestünden, seien insbesondere die Gesellschaften betroffen, die mit solchen Abgaben zu kämpfen hätten.

B.20.1. Die in den Klagegründen angeprangerte unterschiedliche Behandlung findet ihren Ursprung nicht in der angefochtenen Bestimmung, da diese in gleicher Weise für alle Gesellschaften gilt, die autonome Regionalsteuern zahlen, sondern ist eine mögliche Folge einer unterschiedlichen Steuerpolitik, was durch die Steuerautonomie erlaubt ist, die den Regionen durch Artikel 170 § 2 der Verfassung gewährt wurde. Eine solche Autonomie der Regionen beinhaltet jedoch auch, daß nicht behauptet werden kann, es werde durch den bloßen Umstand gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, daß die Umweltabgaben in einer Region stärker ausgeprägt seien als in einer anderen Region. Ebenso steht es den Regionen frei, aufgrund von Artikel 6 § 1 II des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen eine eigene Umweltpolitik aufzubauen. Es kann nicht davon ausgegangen werden, daß solche Unterschiede an sich im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 11 der Verfassung stehen. Selbst wenn bestimmte Gesellschaften stärker von der angefochtenen Maßnahme betroffen sind als andere, kann dieser Umstand nicht als unverhältnismäßige Folge der Maßnahme angesehen werden, da diese nicht willkürlich ist.

B.20.2. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

B.21. In der Rechtssache Nr. 2752 führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da alle Gesellschaften in gleicher Weise von der angefochtenen Maßnahme betroffen seien. Im Lichte der Zielsetzung des Gesetzgebers, die darin bestehe, die Wirkung der Umweltabgaben zu verstärken, sähen sie nicht ein, wie es zu rechtfertigen sei, daß sowohl Gesellschaften, die viel Abfälle erzeugten, als auch Recyclingbetriebe, deren Gesellschaftstätigkeit gerade darin bestehe, Abfälle zu vermeiden, den Vorteil der Abzugsfähigkeit der Umweltabgaben verlören.

B.22.1. Aus dem Umstand, daß in den Vorarbeiten erklärt wurde, daß der Gesetzgeber mit der angefochtenen Maßnahme auch die Steuerautonomie der Regionen beachten wollte, ergibt sich nicht, daß die Maßnahme dazu diene, die Folgen der regionalen Umweltabgaben zu verstärken.

B.22.2. In bezug auf die Körperschaftsteuer besteht zwischen Gesellschaften, die Abfall erzeugen, und denjenigen, die Abfälle aufbereiten, nicht ein solcher Unterschied, daß sich daraus für den föderalen Gesetzgeber die Verpflichtung ergeben würde, für die zweite Kategorie von Gesellschaften eine Sonderregelung vorzusehen. Beide Kategorien gelangen nämlich in gleicher Weise in den Genuß der Senkung der Körperschaftsteuersätze, so daß sie hinsichtlich der Ausgleichsmaßnahmen in gleicher Weise betroffen sein können. Unter Berücksichtigung von Artikel 6 § 1 II des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen obliegt es darüber hinaus dem zuständigen Dekretgeber festzulegen, ob und in welchem Maße hinsichtlich der Abfallpolitik und der Umweltabgaben zwischen Recyclingbetrieben und anderen zu unterscheiden ist.

B.23. Der Klagegrund ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

weist die Klagen zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 15. September 2004.

Der Kanzler,

Der Vorsitzende,

L. Potoms

A. Arts